

O tratamento jurídico da não surpresa no Direito comparado e no ordenamento jurídico tributário nacional

Eduardo Morais da Rocha

Resumo

Este artigo analisa o tratamento conferido ao princípio da não surpresa no ordenamento jurídico pátrio em face das limitações constitucionais ao poder de tributar advindas da Carta Magna de 1988. Abordam-se, para tanto, conceitos como o de retroatividade máxima, média e mínima, e ainda o de retroatividade própria (autêntica) e imprópria (inautêntica ou retrospectiva). Posteriormente, investiga-se a conformação do princípio da irretroatividade tributária no Direito comparado com o escopo de demonstrar a sua profunda diferença de enfoque e a impossibilidade de importar ideias e fórmulas preconcebidas do Direito alienígena. Por fim, ressalta-se, no presente estudo, a qualificação do princípio da irretroatividade tributária pela anterioridade que impede a retroatividade retrospectiva da norma mais gravosa na formação do fato gerador dos tributos periódicos.

Considerações preliminares

As normas jurídicas são postas para regular fatos futuros. Em algumas situações, contudo, poderão elas lançar seus efeitos sobre fatos ocorridos no passado, dizendo-se, portanto, nesta última hipótese, ser tal norma retroativa.

No caso de retroatividade da norma, poderão seus efeitos atingir situações totalmente consolidadas no tempo, como também interferir no momento da formação de um fato *complexo*, ou ainda, atingir somente os efeitos futuros de um fato ocorrido anteriormente a sua vigência.

Desta feita, observa-se ser possível graduar o nível de retroação de uma norma, utilizando-se para isso a doutrina das seguintes classificações:

- a) própria ou autêntica;
 - b) imprópria, inautêntica ou retrospectiva.
- Ou, ainda:
- a) máxima;
 - b) média;

c) mínima.

Passemos à análise de cada uma dessas classificações.

1.1. Retroatividade própria (ou autêntica) e imprópria (ou inautêntica, ou retrospectiva)

Na retroatividade própria, a lei posterior atinge fatos e atos já totalmente ocorridos, ao contrário da retroatividade inautêntica ou imprópria, em que a norma atinge fatos ainda em curso, que se iniciaram, mas não se consolidaram.

Bastante elucidativa é a lição de Francisco Pinto Rabello Filho sobre a questão, *verbis*:

Fala-se em retroatividade autêntica ou própria como sendo aquela em que a lei nova derrama efeito sobre o passado, alcançando-o (*ex tunc*). É a aplicação da nova lei a fatos pertencentes ao passado e definitivamente estabilizados.¹

E continua o Professor:

Já a retroatividade inautêntica ou imprópria (retrospectividade) tem que ver com situações ainda não concluídas por ocasião do advento da lei nova, que as alcança, não obstante assim em fase de formação.²

Portanto, na retroatividade imprópria (ou retrospectiva), a lei não incidirá sobre um fato pretérito ou, mesmo, sobre um fato que ainda irá ocorrer, mas será aplicada a um fato que está ocorrendo, sem, todavia, ter-se ainda consumado.

Aliás, a Professora Misabel Derzi expõe com clareza a distinção entre a retroatividade própria (ou autêntica) e retroatividade imprópria (ou retrospectiva):

A retroatividade própria ou autêntica apresenta-se quando a lei alcança fatos e relações jurídicas inteiramente ocorridos no passado, ou seja, anteriormente à sua vigência.

(....)

* Juiz Federal da 27ª Vara da SJMG/TRF1.

¹ RABELO FILHO, Francisco Pinto. *O princípio da anterioridade da lei tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 86.

² RABELO FILHO, *op. cit.*, p. 86.

A retroatividade será imprópria ou *retrospectiva*, se a lei não atuar nem sobre o passado nem também sobre o futuro, mas (...) em um presente ainda não concluído, porém em vias de formar o fato jurídico e as relações jurídicas (...) no caso dos impostos periódicos, ela é editada no curso do ano, antes do termo final do nascimento do Direito.³

1.2. Retroatividade máxima, média e mínima

Com relação a outra forma de classificação, analisa-se a intensidade do nível de retroatividade de uma norma em relação aos efeitos do fato jurídico regulado, chamando-a de máxima, média e mínima. Na primeira, a lei atinge os efeitos de fatos e atos já consolidados no tempo; ou seja, afeta os próprios direitos adquiridos e os atos jurídicos perfeitos;⁴ na segunda, a lei posterior não atinge propriamente o ato ou fato pretérito, mas, sim, a sua consequência, ou melhor, os seus efeitos ainda pendentes; na terceira, a lei atinge os efeitos futuros de um ato ou fato pretérito, ou seja, embora o ato ou fato já tenha ocorrido, os seus efeitos ainda não se realizaram, de modo que somente os efeitos do ato serão posteriores à edição da lei.

Vê-se tal classificação nas palavras de seu próprio precursor no Brasil, o Professor Matos Peixoto:

Dá-se a retroatividade máxima (também chamada restitutória, porque em geral restitui as partes ao *status quo ante*), quando a lei nova ataca a coisa julgada e os fatos consumados (transação, pagamento, prescrição). Tal é a decretal de Alexandre III quem, em ódio à usura, mandou os credores restituírem os juros recebidos. À mesma categoria, pertence a citada lei francesa de 2 de novembro de 1793 (12 brumário do ano II), na parte em que anulou e mandou refazer as partilhas já julgadas para os filhos naturais serem admitidos à herança dos pais, desde 14 de julho de 1789. A carta de 10 de novembro de 1937, art. 95, parágrafo único, hoje felizmente revogado, previa a aplicação da retroatividade máxima, porquanto dava ao Parlamento a atribuição de rever decisões judiciais, sem excetuar as passadas em julgado, que declarassem inconstitucional uma lei.

A retroatividade média quando a lei nova atinge os efeitos pendentes de ato jurídico verificados antes dela, exemplo: o Decreto 22.626, de 7 de abril de 1933 (lei da usura), o qual limitou a taxa de juros e se aplicou aos contratos existentes, inclusive os ajuizados.

Enfim a retroatividade é mínima (também chamada temperada ou mitigada), quando a lei nova atinge apenas os efeitos dos atos anteriores produzidos após a data em que ela entra em vigor. Tal é, no direito romano, a lei de Justiniano (C. 4, 32, 27 pr.), que, corroborando as disposições legislativas anteriores, reduziu a taxa dos juros vencidos após a data da sua obrigatoriedade.⁵

Parte da doutrina, conforme adverte o ex-Ministro do STF, José Carlos Moreira Alves, ressalta não ser a retroatividade mínima uma verdadeira hipótese de retroatividade da norma, mas, sim, um caso de mera aplicação imediata da lei, *verbis*:

Nas duas espécies, não há dúvida alguma de que a lei age para trás, e, portanto, retroage, uma vez que, inequivocamente, alcança o que já ocorreu no passado. Quanto à terceira espécie – a da retroatividade mínima –, há autores que sustentam que, nesse caso, não se verifica, propriamente, a retroatividade, ocorrendo, aí, tão somente aplicação imediata da lei.⁶

Concordando com Moreira Alves,⁷ entende-se que, mesmo na retroatividade mínima, está-se diante de uma hipótese de retroatividade da norma, porque aqui, embora a norma não atinja diretamente o fato pretérito, que já se consumou, irá afetar diretamente os seus efeitos futuros, de sorte que, mesmo sendo sua aplicação imediata, a lei retroativamente atingirá a causa de tais efeitos.

2. Breve visão sobre o tratamento do princípio da irretroatividade tributária no Direito comparado

Em que pesem à tradição e à importância do princípio da irretroatividade das leis no Brasil, esta realidade não se verifica em outros ordenamentos jurídicos, isso porque em muitos países nem sequer

³ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi, pp. 191/192.

⁴ A Professora Maria Luíza Vianna Pessoa de Mendonça trabalha com grande rigor científico a questão da retroatividade da lei por intermédio das *Teorias do Direito Adquirido*, de Gabba e da *Teoria da Situação Jurídica*, de Roubier. (Cf. MENDONÇA, Maria Luíza Vianna Pessoa de. *O princípio constitucional da irretroatividade da lei: a irretroatividade da lei tributária*, pp. 97/117.)

⁵ MATOS. Peixoto. Limite temporal da lei. *Revista dos Tribunais*, v. 173, fascículo n. 573, maio 1948, p. 468.

⁶ ALVES. José Carlos Moreira. As leis de ordem pública e de direito público em face do princípio constitucional da irretroatividade. *Revista da Procuradoria-Geral da República*, n. 1, p. 13, out./nov./dez. 1992.

⁷ ALVES. *op. cit.*, p. 14.

há alusão expressa na Constituição a tal princípio, enquanto que, em outras Cartas, quando muito, a referência ao princípio está adstrita somente às leis penais e às sancionatórias.

Com isso, pelo menos em matéria não penal, os legisladores infraconstitucionais de países estrangeiros ficaram com uma discricionariedade mais ampla para pelo menos alcançar retrospectivamente fatos jurídicos incompletos ou mesmo os seus efeitos pendentes e futuros, dando ensejo à aplicação da retroatividade imprópria (ou retrospectiva) ou, ainda, à retroatividade média e à mínima.

Na Alemanha, embora não haja também menção expressa à irretroatividade das leis tributárias mais gravosas, a Corte Constitucional daquele país extrai o princípio da irretroatividade das leis de outros princípios constitucionais, ou seja, tal princípio é tido como um subprincípio que concretiza o princípio constitucional do Estado de Direito e o princípio da proteção da confiança dele decorrente.⁸

Nesse sentido, ressalta Sacha Calmon: “os alemães, à falta de preceitos constitucionais expressos, extraem a irretroatividade do Estado de Direito e da segurança jurídica.”⁹ Fazendo um estudo profundo das decisões da Corte Constitucional alemã sobre a irretroatividade da norma, afirma Humberto Ávila que, extraindo-se a irretroatividade da norma do princípio do Estado de Direito, o Tribunal alemão, embora não admita a retroatividade autêntica, chamada por ele de *genuína*, tem admitido regularmente a retroatividade imprópria ou, nas suas palavras, *não genuína*. Verifique-se:

Não é possível derivar da jurisprudência do *Bundesverfassungsgericht* uma proibição genérica da retroatividade. Resulta, porém, do princípio do Estado de Direito a norma jurídica segundo a qual leis tributárias onerosas em princípio não podem estender sua eficácia a hipóteses de incidência já ocorridas.

No entanto, o *Bundesverfassungsgericht* distingue desde sempre duas categorias de retroatividade: a genuína e a não-genuína. Por um lado, ele reconhece a retroatividade genuína como, em princípio, inadmissível; por outro, a retroatividade não-genuína deve ser reconhecida como regularmente admissível.

A questão decisiva é se existe uma retroatividade de consequências jurídicas, se,

por conseguinte, o fato gerador, regulado pelo legislador diferentemente das disposições vigentes até a promulgação da nova lei, já ocorreu ou não. Se o fato gerador ainda não tiver ocorrido, pode-se tratar de uma retroatividade não genuína. Nesse caso, as consequências jurídicas das determinações referentes ao imposto de renda, reguladoras das obrigações tributárias de determinadas receitas, somente ocorreriam depois do decurso do período de incidência, isto é, depois do decurso ano-calendário da obtenção da receita. Por isso, o tribunal fala de uma ‘provisoriamente do Direito do Imposto de Renda antes do decurso do período de incidência.’ A disposição originária das consequências jurídicas é, de antemão, uma regulação normativa apenas provisória, sujeita à reserva de uma alteração em tempo hábil.¹⁰

Nesse sentido também, o jurista alemão Klaus Tipke, ao ressaltar a admissibilidade pela Corte Constitucional tedesca da retroatividade inautêntica em matéria fiscal no caso de impostos periódicos, já que aquele Tribunal considera como relevante, juridicamente, somente o termo final de consumação do fato gerador, conforme pode ser inferido da seguinte passagem de seu artigo:

Il significato reale di questa distinzione nel diritto tributario diviene evidente solo allorché si analizza il contenuto delle conclusioni concrete alle quali perviene la Corte costituzionale federale tedesca: per quanto riguarda l'inasprimento delle imposte periodiche (in particolare l'imposta sul reddito delle persone fisiche, l'imposta sul reddito delle persone giuridiche, l'imposta sui valori aggiunto) l'obbligazione tributaria sorge soltanto al termine del periodo di imposta. La Corte costituzionale federale tedesca ritiene in questi casi come conclusi i fatti di rilevanza giuridico-tributaria solo allorché si giunge alla fine del periodo. Di conseguenza esisterebbe una retroattività non autentica nel caso in cui una legge tributaria che aggravi l'incidenza fosse approvata e pubblicata ancora prima della scadenza del periodo di imposta con effetto però risalente all'inizio del periodo (anno) medesimo. Per quanto osservato, ad esempio, un inasprimento dell'imposta sul reddito stabilito con legge e metà dicembre dell'anno 01 non costituirebbe un' autentica accentuazione con effetto retroattivo, in quanto entrerebbe in vigore dall' 1.1.01. Una retroattività autentica invece sussisterebbe se, a metà gennaio 02, venisse approvata una legge tributaria di inasprimento con entrata in vigore dall' 1.1.01.¹¹

⁸ BALEEIRO, *op. cit.*, p. 190.

⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*, p. 236.

¹⁰ ÁVILA. Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004, pp. 451/452.

¹¹ TIPKE. Klaus. La retroattività nel diritto tributario. In: AMATUCCI, Andrea. *Trattato di diritto tributario*. Padova: Cedam, 1994. v. I, t. I, pp. 440/441.

Assim, é aceita na Alemanha, somente, a chamada *retroatividade imprópria* (ou *inautêntica*, ou *retrospectiva*), não se admitindo a retroatividade própria (ou autêntica) da lei para atingir fatos já consolidados, à exceção das hipóteses mencionadas expressamente pela Professora Misabel Derzi:

Segundo a jurisprudência do Tribunal Constitucional tedesco, admite-se retroatividade autêntica apenas naquelas circunstâncias em que o direito vigente à época da ocorrência do fato era lacunoso ou tão obscuro que nenhuma situação de confiança se criava com base nele; a confiança não seria digna de proteção, pois de acordo com a situação jurídica existente à época da mudança da lei, o cidadão deveria esperar a nova regra; finalmente, razões de extrema gravidade, decorrentes do bem geral ou coletivo, podem se sobrepor ao mandamento da irretroatividade.¹²

Em Portugal, consta expressamente da Constituição portuguesa a proibição de retroatividade em relação às leis penais, a vedação da retroação das leis restritivas de direitos, liberdades e garantias fundamentais, bem como a proibição de leis fiscais de cunho retroativo, conforme ensina o constitucionalista lusitano J. J. Gomes Canotilho:

Os limites jurídicos das leis e de outras normas jurídicas têm de ser aferidos segundo parâmetros das normas constitucionais, devendo considerar-se que uma lei retroactiva é sempre inconstitucional quando uma norma constitucional assim determina. Nesta perspectiva, são inequivocamente inconstitucionais em face da constituição: (1) as leis penais retroactivas (art. 29/1.º/ 2.º/3.º e 4º); (2) as leis restritivas de direitos, liberdades e garantias dos cidadãos, com efeitos retroactivos (art. 18º/3º); (3) leis fiscais retroactivas (art. 103 º/3º, na redacção da LC 1/1997).¹³

Além de tais dispositivos constitucionais, o Tribunal Constitucional português também extrai a irretroatividade da norma do princípio da proporcionalidade e da proteção da confiança, corolários do Estado de Direito, uma vez que não poderá retroagir a norma que impõe às pessoas um ônus desarrazoado. Todavia, segundo Canotilho, não sendo tal encargo desproporcional, inadequado e desnecessário ao cidadão e existindo fundamentos de interesse coletivo, admite-se na Ordem Jurídica

portuguesa a retroação inautêntica da norma. Confira-se:

Quer dizer: há certos efeitos jurídicos da lei nova vinculados a pressupostos ou relações iniciadas no passado (cf. Acs TC 232/1991 e 365/1991). Nestas hipóteses pode ou não ser invocado, para a obtenção de uma norma de decisão, o princípio da confiança? A resposta, em geral, aponta para uma menor intensidade normativa do princípio nas hipóteses de retroactividade inautêntica (também chamada retrospectividade ou retroactividade quanto a efeitos jurídicos) do que nos casos de verdadeira retroactividade. Todavia, a proteção do cidadão procura-se por outros meios, designadamente através dos direitos fundamentais – saber se a nova normação jurídica tocou desproporcionada, desadequada e desnecessariamente dimensões importantes dos direitos fundamentais, ou se o legislador teve o cuidado de prever uma disciplina transitória justa para as situações em causa.¹⁴

Em matéria fiscal, o Tribunal Constitucional português também já admitiu a retroatividade inautêntica da lei, como ressalta José Casalta Nabais:

Com base neste princípio, o Tribunal considerou que a retroactividade das leis fiscais terá o beneplácito constitucional sempre que razões de interesse geral a reclamem e o encargo para o contribuinte não seja desproporcionado, o que acontecerá se esse encargo aparecer aos olhos dos destinatários como verossímil ou mesmo como provável. O que o legislador não poderá impor é a retroactividade que choque a consciência jurídica e frustre as expectativas fundadas dos contribuintes.¹⁵

Na Itália, a consagração expressa na Constituição do princípio da irretroatividade está adstrita às leis sancionatórias. Por isto, naquele país, em matéria fiscal, o princípio da irretroatividade é inferido de um outro princípio estatuído expressamente no art. 53 daquela Carta, qual seja, o princípio da capacidade contributiva.

Sacha Calmon adverte, fazendo referência ao jurista italiano Augusto Fantozzi, que na Itália a capacidade contributiva será sempre analisada de acordo com o caso concreto, impedindo com isto a aplicação retroativa de um preceito normativo. Confira-se:

¹² BALEEIRO, *op. cit.*, p. 191.

¹³ CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 4ª ed. Coimbra: Almedina, 2000, p. 259.

¹⁴ CANOTILHO, *op. cit.*, p. 261.

¹⁵ NABAIS. José Casalta. Jurisprudência do Tribunal Constitucional em matéria fiscal. *Boletim da Faculdade de Direito – Universidade de Coimbra*, Coimbra, v. LXIX, p. 420, 1993.

Os italianos dizem que a lei tributária não pode ser retroativa porque a capacidade contributiva há de ser contemporânea à ocorrência de um fato que revele previamente posto numa lei impositiva. A capacidade contributiva é sempre concebida de forma concreta. Só pode ser aferida com o fato concreto que ocorre conforme previsão legal. Como alcançar, então fatos já ocorridos anteriores à lei fiscal? A propósito ver o jovem Professor, posto que já renomado, Augusto Fantozzi.¹⁶

Bastante esclarecedor é o precedente jurisprudencial da Corte Constitucional Italiana, aludido pela Professora Misabel Derzi,¹⁷ em que aquele Tribunal se utilizou do princípio da capacidade contributiva para impedir a aplicação retroativa de uma lei:

Entretanto, na Itália, acabou sedimentando-se a posição doutrinária que considerava ofensiva à Constituição, em especial ao princípio da capacidade contributiva consagrado no art. 53 daquela Carta, a lei retroativa. Foi marco decisivo a Lei 246, promulgada em 05/03/1963, que criou um imposto municipal sobre o incremento de valor dos imóveis e que, em seu art. 25, § 2º, permitia às municipalidades gravar as mais-valias realizadas depois da data inicial de referência que poderia ser de até dez anos antes da entrada em vigor do referido diploma legal. Como relata Palao Taboada, o Tribunal Constitucional italiano, em sentença de 23/03/1966, de n. 44, declarou ilegítimo o referido preceito, por opor-se ao art. 53 da Constituição, argumentando que se produziu uma ruptura entre a imposição e a capacidade contributiva. Entendeu a Corte que o preceito retroativo 'dá lugar à aplicação do imposto a relações extintas, sem que esta eficácia retroativa esteja sustentada por nenhuma presunção racional de que os efeitos econômicos da alienação e do valor realizado por essa permaneçam na esfera patrimonial do sujeito, dada a possibilidade de que a alienação tenha tido lugar em tempo notavelmente remoto, no qual não era previsível a instituição do imposto'.

Observa Palao Taboada que o Tribunal Constitucional italiano seguiu fielmente a construção doutrinária sobre capacidade contributiva e retroatividade.

Assim, na Itália, uma norma será considerada retroativa e, portanto, inconstitucional se macular a real capacidade econômica do contribuinte na ocasião da edição da lei nova mais gravosa, pois a tributação deve ser contemporânea à capacidade contributiva

do sujeito passivo no momento da ocorrência do fato gerador.

Na França, por fim, a Constituição não consagra expressamente o princípio da irretroatividade das leis tributárias, todavia, o Conselho de Impostos francês sugere a abolição da retroatividade imprópria ou retrospectiva, admitindo a retroação das normas, apenas, em casos excepcionais.¹⁸ Desse modo, as leis tributárias majoradoras de tributos seriam aplicáveis, somente, aos exercícios que tivessem início após a sua entrada em vigor. Em última análise, propõe o Conselho de Impostos a aplicação do princípio da anterioridade, embora não exista naquele país a consagração quer da irretroatividade, quer da anterioridade.

Do tratamento constitucional dispensado ao princípio da irretroatividade pelas comunidades jurídicas declinadas, fica claro que em todas elas a eficácia deste princípio, pelo menos em sede tributária, é relativa, e não absoluta. Por conseguinte, naqueles Estados são admitidas, conforme o caso, a retroatividade imprópria (ou inautêntica) e, ainda, as retroatividades média e mínima.

3. A não surpresa do contribuinte e o aspecto temporal da norma tributária no Direito brasileiro

No direito brasileiro merecem críticas as interpretações doutrinárias que, em virtude de um excessivo rigor técnico, desconsideram o processo de formação do fato gerador de tributos periódicos, como o imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro líquido, em detrimento de princípios constitucionais que limitam o poder estatal de tributar e expressamente vedam a retroação *in pejus* de normas tributárias.

Essas formulações, muitas vezes, gozando de grande rigor metodológico, embora divorciadas de mandamentos constitucionais, têm gerado a flexibilização e a mitigação de princípios constitucionais, o que de forma alguma pode ser admitido, tendo em vista a supremacia e a força normativa da Constituição, que com tanta ênfase foi defendida por Konrad Hesse.¹⁹

¹⁶ COELHO, *op. cit.*, p. 236.

¹⁷ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*, pp. 191/192.

¹⁸ *LES RELATIONS entre les contribuables et l'administration fiscale*. Paris: Journaux Officiels, 2002. pp. 115/118. 20º Relatório do Conselho de Impostos da França ao Presidente da República.

¹⁹ HESSE, Konrad. *A força normativa da Constituição*. Porto Alegre: Fabris, 1991, pp. 24/27.

Essas oscilações de critérios para a delimitação temporal do fato jurígeno dos tributos, principalmente daqueles lançados por período, têm gerado grande insegurança jurídica no tocante tanto à definição da legislação de regência aplicável à determinada relação jurídica, quanto à prevalência dos princípios constitucionais limitadores do poder estatal de tributar, em especial os da não surpresa do contribuinte e da irretroatividade das normas.

3.1. Irretroatividade da lei tributária no ordenamento jurídico brasileiro

A vedação da retroatividade das leis assume no Brasil dignidade constitucional. Tanto é assim que a nossa Carta Magna estatui de forma ampla a irretroatividade das leis em seu art. 5º, XXXVI, e, no mesmo artigo, nos incisos XXXIX e XL, veda de forma específica a retroatividade das normas penais mais gravosas.

Não bastando isso, o legislador impediu expressamente a possibilidade da retroação *in pejus* das leis tributárias, consagrando, em seu art. 150, III, *a*, o chamado *princípio da irretroatividade tributária*, de forma a vedar a cobrança de tributos *em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado*. Portanto, foi preocupação do constituinte atribuir segurança e certeza às relações jurídicas entre os cidadãos e, mesmo, entre estes e o próprio Estado, vedando-se que leis supervenientes fossem aplicadas a fatos ou atos pretéritos.

Logo, não se tratando de lei mais benigna, esta deverá regular fatos futuros e nunca aqueles já ocorridos. Nem mesmo se pode admitir que lei nova mais gravosa altere os efeitos futuros de um fato jurídico realizado ao argumento de que um fato pode ser dissociado de seus efeitos, pois tal concepção daria ensejo à admissão da retroatividade mínima.

Por tal motivo, discordamos de Maria Helena Diniz quando afirma ser a irretroatividade no Direito brasileiro um princípio relativo, que comportaria exceções em razão da sua utilidade social, *verbis*:

A irretroatividade das leis é somente um princípio de utilidade social, daí não ser absoluto, por sofrer exceções, pois em certos casos, uma nova

lei poderá atingir situações passadas ou efeitos de determinados atos.²⁰

A retroação de uma norma somente pode ocorrer quando for mais benéfica ao cidadão. Caso fosse admitido à lei mais gravosa alterar os efeitos já irradiados por um fato pretérito, estar-se-ia modificando a própria causa de tais efeitos, o que, por via oblíqua, acarretaria a retroação *in pejus* da lei posterior, fato absolutamente vedado pelo Sistema Constitucional brasileiro.

Nesse sentido é a lição da Professora Misabel Derzi:

A Constituição Federal brasileira, por meio da irretroatividade, protege tanto os efeitos irradiados pelo fato, como o próprio fato, o que está de acordo não apenas com a lógica jurídica, mas, sobretudo com os valores que o princípio abriga. O art. 5º, XXXVI, por tradição histórica, refere aos efeitos, mas o art. 150, III, *a*, destaca o fato jurídico, vedando a retroação da lei. Em um ou outro caso, as consequências são as mesmas, porque alterando-se os efeitos jurídicos já desencadeados, a lei nova terá modificado fato pretérito.

São inaproveitáveis, entre nós, aquelas teorias desenvolvidas em ordens jurídicas que não dão ao princípio da irretroatividade a projeção e a importância que merecem na nossa, especialmente a chamada irretroatividade imprópria ou retrospectiva. Também não pode ter acolhida, entre nós, aquela teoria que distingue, indevidamente, entre fato jurídico e seus efeitos, permitindo uma cisão profunda entre a hipótese e a consequência da norma. Essa última teoria não desatende apenas à proteção da confiança no Direito, mas ofende à lógica e se assenta na falsa premissa de que os fatos, independentemente de seus efeitos, são bastantes em si, em sua faticidade pura. Ao contrário, como alertava Pontes de Miranda, e como ratificou, em seus julgados, o Min. Moreira Alves, um fato só é jurídico, porque a lei atribui o desencadeamento de determinados efeitos à sua ocorrência. Anulados, por lei nova, esses efeitos, ou modificados tais efeitos, já nascido no passado, será necessariamente atingido o fato jurídico pretérito, em ação retroativa.²¹

Aliás, o ex-Ministro Moreira Alves afirma textualmente que

a retroatividade das normas de Direito Público hoje constitui um princípio abandonado. As leis de ordem pública observam-se logo, mas não retroagem.²²

²⁰ DINIZ, Maria Helena. *Lei de introdução ao Código Civil*. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 182.

²¹ BALEEIRO, pp. 196/197.

²² ALVES. *op. cit.*, pp. 18/19.

Assim, da forma como foi enquadrada em países alienígenas, a irretroatividade da lei, principalmente na esfera tributária, gera uma profunda distinção de enfoque com o modo como o instituto foi disciplinado no Brasil, não podendo, desta feita, ser importadas idéias e fórmulas preconcebidas, como se fossem adequadas e suficientes à nossa realidade, conforme adverte Sacha Calmon:

Não é o caso do Brasil onde o princípio, além de mencionado no capítulo dos Direitos Fundamentais, é enfaticamente repetido no capítulo tributário da Constituição. Se uma situação começou sob a regência de lei *alfa*, mas está em transcurso, a superveniência da lei *beta* não a alcança. Somente lei anterior à situação tem vez. Não se admite a retroatividade em Direito Tributário.²³

Por tais razões, é imperativo que haja prudência ao se analisar o tratamento conferido por outros países à retroatividade das leis, já que no Brasil foi dado um caráter de direito absoluto à irretroatividade das normas, não se admitindo mitigações ou temperamentos na sua aplicação e concretização, de modo a não haver espaço, até mesmo, para admissão das retroatividades imprópria, média ou mínima da lei mais gravosa, como pretendem alguns autores, a seguir declinados, ao fazer a interpretação do art. 105 do CTN.

3.1.1. A retroatividade imprópria ou retrospectiva e o art. 105 do Código Tributário Nacional

A redação confusa do art. 105 do CTN pode levar à errônea ideia de que tal dispositivo legal abre caminho à admissão da retroatividade retrospectiva da norma mais gravosa no período de apuração da renda.

Já incorreram em tal entendimento doutrinadores, como, Juliano Taveira Bernardes,²⁴ que exemplificou o art. 105 do CTN como hipótese de retroatividade média da norma; e, Hugo de Brito Machado,²⁵ ao vislumbrar no artigo, em questão, hipótese autorizadora de aplicação imediata da lei no curso da formação do fato gerador do Imposto de Renda.

Antes de enfrentar o tema, urge que se faça a transcrição do declinado artigo:

Art. 105. A legislação tributária aplica-se aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim

entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do art. 116.

A celeuma criada em volta do artigo mencionado decorre do termo *pendentes*, o que faz com que em tributos ditos periódicos, como o imposto de renda, levantem-se respeitadas vozes, como a de Maria Luiza Vianna Pessoa de Mendonça,²⁶ pela admissão da aplicação da lei nova no curso da apuração da renda:

Diante do que dispõe o art. 105 do Código Tributário Nacional, quando se tratar de fato gerador de período, a lei que estiver vigorando quando da data da ocorrência do fato gerador nela previsto aplicar-se-á a esse mesmo fato gerador na sua integralidade, ainda que da composição deste último tenham feito parte fatos ocorridos anteriormente à sua vigência; estes últimos fatos, como ressei da lição de Paulo de Barros Carvalho, à qual novamente recorremos, só forma adquirir relevância jurídica uma vez completado o somatório que eles integram, e que só se configurou já sob a vigência da lei nova que, assim, o rege. A regra da aplicação imediata da lei contida no art. 105 do Código Tributário Nacional não se choca com a, antes dá aplicação à disposição constante do art. 150, III, *a*, da Constituição Federal, que consagrou a intangibilidade pela lei nova do fato gerador integralmente consumado.

Esta regra de aplicação imediata da lei estabelecida no art. 105 do Código Tributário Nacional coaduna-se com a construção científica do fato gerador da obrigação tributária, o qual tem como uma das suas características, que andam juntas, como já ressaltamos anteriormente, a unidade e a incidibilidade.

Em que pese à autoridade dos argumentos expendidos pela ilustre tributarista mineira, ousamos, respaldados em Sacha Calmon,²⁷ divergir das suas conclusões. A expressão *fato gerador pendente* deve ser analisado em consonância com o próprio trecho final do declinado dispositivo, que faz remissão ao art. 116 do CTN.

Dispõe o declinado artigo:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I – tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

²³ COELHO, *loc. cit.*

²⁴ BERNADES, Juliano Taveira. *Efeitos retroativos das normas constitucionais*. Porto Alegre: Fabris, 2003, p. 64.

²⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, p. 69.

²⁶ MENDONÇA, Maria Luiza Vianna Pessoa de. *O princípio constitucional da irretroatividade da lei: a irretroatividade da lei tributária*, pp. 310/311.

²⁷ COELHO, pp. 564/565.

II – tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída nos termos de direito aplicável.

(*Omissis*).

O próprio art. 116 do CTN não pode ser analisado isoladamente, uma vez que a sua interpretação depende do art. 117 do declinado diploma legal, que faz alusão expressa àquele dispositivo.

Preceitua o art. 117 do CTN:

Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:

I – sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;

II – sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.

Portanto, da análise do art. 116 do CTN, verifica-se que o fato jurídico eleito pela norma somente irá juridicizar-se quando estiverem presentes todos os elementos necessários a sua formação. Antes disso, não há que se falar em *fato gerador*, à exceção, é claro, da substituição tributária para *frente*, disposta no art. 150, § 7º, da Carta Magna.

Assim, o fato gerador nunca poderá ser pendente. O que será pendente, quando muito, são os efeitos de ato ou do negócio jurídico submetido a um elemento accidental, como, por exemplo, uma condição suspensiva. Em razão disso, ressalta Sacha Calmon que devemos interpretar sistematicamente o art. 105 do CTN com os arts. 116 e 117 do mesmo diploma legal, no sentido de *pendente* ser a situação jurídica ensejadora do surgimento da obrigação tributária, de modo que, ocorrendo a condição – fato futuro e incerto –, haverá o nascimento da obrigação tributária, enquanto que, deixando de materializar a condição, nada de relevante juridicamente ocorrerá.

Repita-se: pendente é a situação jurídica submetida à condição suspensiva, e não o fato jurídico eleito pela norma, pois a obrigação tributária surgirá somente quando estiverem presentes todos os seus elementos.

Verifique-se o exemplo colacionado pelo Professor Sacha Calmon²⁸ sobre essa questão:

Noutras palavras, se a condição não ocorre, o negócio não ocorre. Não ocorrendo o negócio, a

situação jurídica eleita como fato gerador igualmente não ocorre. A lei não incide, e, portanto, inexistirá obrigação. Assim sendo, o fato gerador pendente é uma modalidade, quando muito, do fato gerador futuro. Ao exemplo: alguém promete vender dentro de dez meses uma loja, desde que o comprador lhe entregue um indivíduo macho, filho de um touro reprodutor afamado, que ainda está por nascer. Trata-se de um ato jurídico, de um contrato, sujeito a uma condição suspensiva, que é um evento futuro e incerto, a entrega do tourinho, sem o qual o negócio não se perfaz. O negócio, a seu turno, foi averbado à margem do Registro Imobiliário, no cartório próprio, para valer contra terceiros e garantir a sua própria efetivação, dentro do período combinado, até o *dies ad quem* (termo).

Temos aí o tal fato gerador pendente. Será um fato gerador do imposto sobre a transmissão de bem imóvel se o negócio ficar perfeito e acabado pela realização da condição suspensiva.

Desta forma, não se pode admitir que, em impostos periódicos, antes da conclusão do período-base de apuração da renda ou dos lucros, seja tido o fato gerador do imposto como pendente, pois o seu fato jurígeno somente será considerado completo após o último minuto do derradeiro dia do ano, qual seja, 31 de dezembro.

3.2. A anterioridade da norma

Não bastando a consagração de forma absoluta do princípio da irretroatividade tributária, que impede a aplicação da lei tributária mais gravosa após ocorrido o fato jurídico ou, mesmo, após iniciado o seu processo de formação, há, ainda, no Ordenamento Jurídico pátrio, outro princípio de tutela dos contribuintes, qual seja, o princípio da anterioridade.

Tal princípio decorre do art. 150, III, *b*, da Constituição Federal, que veda aos entes federados a cobrança de tributos *no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou*.

Trata-se de princípio cuja origem remonta a dezembro de 1965, data da Emenda Constitucional 18, que, todavia, o havia restringido a impostos sobre a renda e o patrimônio, fato que não se vislumbra atualmente, pois que com o advento da Carta Magna de 1988 a aplicação da anterioridade passou a ser a regra, comportando, é claro, algumas exceções.

Cabe ressaltar, contudo, que, sobre a operacionalidade do princípio da anterioridade, surgiram, basicamente, três entendimentos distintos, quais sejam:

²⁸ COELHO, *op. cit.*, p. 565.

a) um no sentido de que, como no art. 150, III, *b*, consta somente a expressão *cobrar*, a lei instituidora ou majoradora do tributo entraria em vigor no momento da sua publicação, produzindo todos os seus efeitos, ficando postergado unicamente para o exercício seguinte a cobrança do tributo;

b) outro no sentido de a anterioridade obstar, no momento da publicação da lei, não só a cobrança do tributo, como também a produção de qualquer efeito no exercício financeiro de sua edição, embora a lei desde já se encontrasse em vigor;

c) e, por fim, o entendimento de que além de obstaculizar a produção de qualquer efeito da lei, a anterioridade impede, ainda, a sua própria vigência, operando uma espécie de *vacatio legis*, no exercício da sua publicação.

Na verdade, entender que a lei entra em vigor, produzindo efeitos jurídicos no momento de sua publicação, obstando a anterioridade somente a cobrança do tributo, é favorecer sobremaneira o Fisco e aniquilar totalmente o âmbito de proteção do princípio em tela. Isso porque, ao admitir tal construção, teria que se aceitar que, com a publicação da lei instituidora ou majoradora do tributo, ela já produziria imediatamente os seus efeitos, instaurando imediatamente a relação jurídico-tributária, havendo somente uma dilação no pagamento do tributo (moratória), que seria cobrado no exercício financeiro seguinte.

Tal interpretação mereceu as seguintes críticas veementes de Roque Antônio Carraza:

(...) tributo criado em julho poderia incidir sobre fatos verificados em julho do mesmo ano, desde que o fisco tivesse o cuidado de só realizar a sua cobrança (mera providência administrativa) no exercício seguinte. Bem precário seria este direito constitucional, se fosse tão fácil costear-lo. Com verdade, a palavra *cobrar*, inserida no artigo em foco, está, como tantos outros do texto constitucional, empregada em um sentido laico, devendo o intérprete entendê-la sinônima de exigir.²⁹

Na verdade, concordando com Roque Carraza, entendemos que a palavra *cobrar* constante do art. 150, III, *b*, não está posta no sentido técnico-jurídico, até mesmo porque o texto normativo tem uma função meramente *pragmática*, não possuindo um sentido *autônomo*, sendo apenas um ponto de partida para o aplicador do direito formular a norma, como ensina J. J. Gomes Canotilho:

Como se acabou de ver, palavras e expressões do texto da norma constitucional (e de qualquer texto normativo) não tem significado autônomo, ou seja, um significado em si, se não se tomar em conta o momento de decisão dos juristas e o caráter procedimental da concretização de normas. Daí que: (1) a decisão dos casos não seja uma paráfrase do texto da norma, pois o texto possui sempre uma dimensão comunicativa (pragmática) que é inseparável dos sujeitos utilizadores das expressões lingüísticas, da sua compreensão da realidade, dos seus conhecimentos privados (neste sentido falam também as correntes hermenêuticas do efeito criador da pré-compreensão); (2) o texto da norma aponta para um *referente*, o que dizer constituir o texto um sinal lingüístico cujo significado aponta para um universo de realidade exterior do texto.³⁰

Para impedir que seja desnaturado o princípio da anterioridade, doutrinadores como Eduardo Maneira,³¹ Paulo de Barros Carvalho³² e Hugo de Brito Machado³³ defendem estar a anterioridade umbilicalmente ligada à vigência da norma; ou seja, a lei somente passaria a vigor no exercício financeiro seguinte ao da sua publicação.

Em que pese à autoridade dos declinados tributaristas, que vislumbram na anterioridade o diferimento da vigência da lei, prevaleceu, na maioria da doutrina,³⁴ a interpretação de que a lei será vigente no ano de sua publicação, ficando somente a sua eficácia postergada para o exercício seguinte.

Aliás, este é o entendimento de mestres como Misabel Derzi³⁵ e José Souto Maior Borges,³⁶ para, não desnaturando a anterioridade, se admitir que a expressão *cobrar* constante do art. 150, III, *b*, da Constituição Federal, além de obstar a cobrança do tributo, protraí para o exercício seguinte todos os

³⁰ CANOTILHO, *op. cit.*, p. 1.182.

³¹ MANEIRA, Eduardo. Irretroatividade e anterioridade nonagesimal. A natureza tributária da contribuição social sobre o lucro. Contribuição especial, inconfundível com imposto. O princípio da irretroatividade. In: DERZI, Misabel Abreu Machado (Coord.). *Construindo o direito tributário na Constituição: uma análise da obra do Min. Carlos Mário Velloso*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p. 70.

³² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, pp. 86/87.

³³ MACHADO. *op. cit.*, pp. 66/68.

³⁴ Eduardo Maneira faz uma lista das diversas correntes, demonstrando ao final que prevaleceu na maioria da doutrina e da jurisprudência o entendimento da corrente que liga a anterioridade à eficácia. (Cf. MANEIRA, *op. cit.*, pp. 71/72.)

³⁵ BALEEIRO, *op. cit.*, pp. 172/173.

³⁶ BORGES, José Souto Maior. Limitações temporais da medida provisória: anterioridade tributária. *Revista de Direito Tributário*, 64, p.194.

²⁹ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991, p. 112.

efeitos da norma (eficácia), impedindo a formação da relação jurídico-tributária.

Cabe ressaltar, por fim, que tanto a exegese daqueles que aproximam a anterioridade da vigência quanto dos que a aproximam da eficácia preservam o âmbito de proteção de tal princípio e respeitam a previsibilidade e a segurança jurídica dos contribuintes no trato de seus negócios e das suas atividades.

3.2.1. A anterioridade como garantia individual do contribuinte

O princípio da anterioridade não pode ter o seu âmbito de proteção reduzido ou suprimido pelo legislador infraconstitucional, nem mesmo pelo legislador constituinte derivado, por ser tal princípio, além de uma limitação ao poder de tributar do Estado, uma garantia individual do contribuinte. Isso ficou assentado pela Excelsa Corte, que deu a tal princípio a dimensão de cláusula pétrea, não passível de supressão por emenda constitucional.

No caso em tela, a Emenda Constitucional 3/1993, ao instituir o IPMF, havia suprimido da sua aplicação a anterioridade. Naquela oportunidade, entendeu a maioria dos membros da Suprema Corte que o art. 2º, § 2º, da declinada emenda, estaria eivado de inconstitucionalidade por macular princípio imutável da Constituição, já que, segundo interpretação da Corte Excelsa, o art. 60, § 4º, inciso IV, da Constituição Federal, lhe conferiria tal *status*. Em virtude disso, o Supremo Tribunal Federal suspendeu a exigibilidade do IPMF no ano de 1993, ano da sua instituição, admitindo somente a sua exigibilidade no exercício financeiro subsequente.³⁷

3.2.2. A irretroatividade, a anterioridade e o aspecto temporal do Imposto de Renda

O princípio da anterioridade, garantia individual do contribuinte, protraí a eficácia das leis para o exercício financeiro seguinte ao de sua edição, de forma que nos impostos que admitem a sua aplicação, como na hipótese do Imposto de Renda, somente o princípio da anterioridade já seria suficiente para afastar a aplicação da lei nova editada no curso do ano-base de apuração da renda, mesmo que tal lei seja editada ao final do período-base de apuração dos rendimentos.

Ora, no momento em que a lei nova somente terá eficácia no exercício subsequente, ela não poderá

atingir os fatos ocorridos no curso do ano-base, até mesmo porque, estando adiada a sua eficácia, a lei nova deparará com o período de apuração da renda já encerrado.

Aliás, esta é a conclusão da tributarista Misabel Derzi, *verbis*:

Por si só, o princípio da anterioridade, que adia a eficácia (ou vigência, segundo certa corrente doutrinária) das leis, instituidoras de tributo ou majoradoras de tributo já existente, para o exercício subsequente ao de sua publicação, impede a aplicação da norma nova, ainda que ela seja editada antes do encerramento do ano-base. Isso porque, ao desencadear seus efeitos apenas no exercício financeiro seguinte, por força do princípio da anterioridade, a lei nova encontrará totalmente fechado o período relevante para a determinação da renda (ano-base anterior), configurando-se a sua retroação sobre fato pretérito.³⁸

No caso específico do Imposto de Renda, por ser um imposto apurado em determinado período, é inadmissível que lei nova que surja no curso da formação da renda (ano-base) lhe seja aplicada, em virtude do princípio da irretroatividade, que aqui, especificamente, como ressalta Luciano Amaro, restará qualificado pela anterioridade.

Luciano Amaro, com a clareza que lhe é peculiar, expõe muito bem a questão:

Observe-se que o princípio da anterioridade qualifica a irretroatividade da lei tributária: se a lei tributária cria ou majora tributo não sujeito àquele princípio, a irretroatividade é simples; se cria ou majora tributo por ele acobertado, a irretroatividade é qualificada, pois não basta a antecedência da lei em relação ao fato jurígeno, exigindo-se essa antecedência em relação ao ano (ou exercício) da realização do fato.³⁹

O Professor Francisco Pinto Rabelo Filho faz uma consideração bastante interessante sobre a inte-relação do princípio da irretroatividade com o da anterioridade, afirmando que o princípio da irretroatividade veda que uma lei tributária nova mais gravosa incida sobre os fatos pretéritos, enquanto a anterioridade tutela o tempo futuro, uma vez que impede a incidência da norma nova e gravosa nos fatos que ocorrerão até o término do exercício de encerramento do período.

Eis as palavras do declinado mestre:

³⁸ BALEEIRO, *op. cit.*, p. 297.

³⁷ Cf. STF. ADI 939/DF, rel. Min. Sydney Sanches, publicado no DJ 18/03/1999, p. 5.165.

³⁹ AMARO, Luciano. *O imposto de renda e os princípios da irretroatividade e da anterioridade*. São Paulo: Resenha Tributária, 1983, p. 578.

Parece que a consideração de tempo presente, passado e futuro fornece bem a nota distintiva entre os dois princípios. Seja: tomando-se uma nova lei tributária gravosa (neste passo, que cria ou aumenta tributos) posta em vigor no tempo presente, isto é, aqui e agora, a consideração de que ela deve ignorar o tempo passado, para com isso deixar fora de seu alcance os fatos ocorridos antes de si, indica a incidência do princípio da irretroatividade; projetando-se o exame no sentido temporal oposto, e com isso, considerando-se o tempo futuro, para notar-se a proibição de que aquela lei deve deixar de lado os fatos ocorridos até o final daquele exercício financeiro de sua edição, estará aí brilhando o princípio da anterioridade da lei tributária.

Esse modo de apreciar distintivamente os dois princípios resume-se em que enquanto o princípio da irretroatividade da lei tributária tem o foco ejetor de seu comando voltado para o tempo passado, o da anterioridade projeta a luz de sua decretação para o tempo futuro, aqui e ali tendo como referencial a lei tributária que em dado momento (tempo presente) cria ou aumenta tributos.⁴⁰

A Constituição Federal de 1988, ao estatuir de forma expressa o princípio da irretroatividade em matéria tributária, que é, ainda, qualificado pela anterioridade, não deixa mais espaço algum para a aplicação da norma mais gravosa no curso da formação do fato jurídico do Imposto de Renda.

Aceitar a imposição de lei mais gravosa durante a apuração dos rendimentos é admitir a modificação dos efeitos jurídicos de fatos já ocorridos em detrimento do princípio da irretroatividade tributária. Do mesmo modo, permitir que lei editada no curso do período de apuração da renda altere os fatos futuros atinentes a tais rendimentos e praticados antes do encerramento do exercício em tela é fazer tábula rasa do princípio da anterioridade.

Aliás, antes mesmo da promulgação da Carta Magna de 1988, esta já foi a conclusão a que chegaram os juristas que participaram da *XI Jornada Latino-Americana de Direito Tributário*, promovida pelo ILADT e pela ABDF no Rio de Janeiro, no período de 15 a 20 de maio de 1983, cujo enunciado é o seguinte:

A aquisição da disponibilidade de renda resulta de fatos (voluntários ou não) que se produzem ao longo do período, e que são fatos jurídicos relevantes para efeito da lei tributária. Por isso e em face dos princípios da anterioridade, da irretroatividade e da segurança do direito (a não surpresa, a evitação do arbítrio), bem como as demais implicações do estado de direito, é vedada

a alteração da lei, para criar ou aumentar o imposto, após iniciado o período.

3.2.3. A anterioridade e a espera nonagesimal e as respectivas exceções

Diversamente do princípio da anterioridade, que protraí a eficácia e a cobrança do tributo para o exercício seguinte, o princípio da espera nonagesimal ou da anterioridade mitigada impede a sua exigibilidade no interregno de noventa dias da publicação da lei que o criou ou majorou.

Até a promulgação da Emenda Constitucional 42, de 19 de dezembro de 2003, os princípios em questão se excluía, ou seja, a espera nonagesimal excepcionava a aplicação da anterioridade. No caso, a anterioridade seria a regra enquanto a espera nonagesimal seria a exceção, aplicável somente às contribuições sociais destinadas à seguridade social. Advirta-se que impostos extrafiscais, como o Imposto de Importação, o Imposto de Exportação, o IOF, e o IPI,⁴¹ além de impostos extraordinários de guerra e empréstimos compulsórios de guerra ou calamidade pública, eram excepcionados de ambos os princípios.⁴²

Ocorre, contudo, que, após a promulgação da emenda em tela, o constituinte derivado, visando a impedir que, por via oblíqua, fosse solapada a garantia constitucional da anterioridade, instituiu como regra a aplicação dos dois princípios conjuntamente, ou seja, além de a cobrança do tributo ser diferida para o exercício financeiro seguinte, deve-se cumulativamente, no caso de a lei ser editada no final do exercício, observar o intervalo de noventa dias para a sua instituição ou majoração. Isso porque era comum por parte do Estado a edição de leis tributárias impositivas ou majoradoras de tributos no final do ano civil, próximo ao término do exercício financeiro, fato que certamente maculava a não-surpresa do contribuinte, porque não lhe dava um prazo razoável para se organizar e se planejar ante o aumento da carga tributária.

Cabe ressaltar, todavia, que a aplicação conjunta da anterioridade e da espera nonagesimal comporta as seguintes exceções, conforme adverte Werther Botelho Spagnol:

1º) Contribuições Sociais *stricto sensu*.
Neste caso, para as contribuições destinadas ao

⁴⁰ RABELO FILHO, *op. cit.*, p. 97.

⁴¹ Após a edição da EC 42, o IPI passou a sujeitar-se ao princípio da espera nonagesimal.

⁴² MANEIRA, Eduardo. *Princípio da não surpresa*, p. 108.

financiamento da seguridade social, aplica-se apenas o princípio da garantia nonagesimal, conforme estatuído no art. 195, § 6º, da Constituição Federal.

2º) Imposto de Renda. Quando da instituição ou majoração deste imposto federal, aplica-se tão-somente o princípio da anterioridade.

3º) Imposto sobre Produtos Industrializados. Para este imposto federal, aplica-se apenas o princípio da garantia nonagesimal.

Ademais, há dois grupos de exceção, para os quais não se aplicam em conjunto ou separadamente os princípios da anterioridade ou garantia nonagesimal. Confira-se:

1º) Impostos com características extrafiscais. É o caso dos Impostos de Importação, Exportação e IOF. Por se tratar de tributos extrafiscais, é dizer, tributos cujos objetivos extrapolam a simples arrecadação, também buscando regular e induzir comportamentos nos contribuintes, é necessário maior agilidade fiscal.

2º) Impostos extraordinários de guerra e empréstimos compulsórios de guerra ou calamidade pública. Em razão da urgência inerente às situações autorizativas da tributação, justifica-se igualmente a quebra da anterioridade e da garantia nonagesimal.⁴³

Merece crítica o fato de, na Emenda 42/2003, não ter sido, no Imposto de Renda, a anterioridade também qualificada pela espera nonagesimal, já que a aplicação conjunta de tais princípios poderia dirimir várias das polêmicas existentes em torno de seu aspecto temporal, além de reforçar a previsibilidade e a não surpresa do contribuinte no seu planejamento tributário.

3.3 A irretroatividade e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

Assim como o Imposto de Renda das pessoas jurídicas, o aspecto temporal da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido também está enquadrado dentro de dois termos bem definidos, quais sejam, 1º de janeiro e 31 de dezembro, sendo que o conjunto dos fatos ocorridos neste interregno constituirá o seu fato gerador (lucro líquido), que, por isto, também será anual e periódico.

Em que pese à identidade entre o aspecto temporal da Contribuição Social sobre o Lucro e o do Imposto de Renda, estes não estão sujeitos aos mesmos princípios constitucionais limitadores do poder de tributar do Estado, pois que, por força do §

1º do art. 150 da Constituição Federal, enquanto ao Imposto de Renda aplica-se anterioridade conjugada à irretroatividade, à contribuição social aplica-se a irretroatividade aliada à espera nonagesimal.

Dessa dissociação entre a irretroatividade e a anterioridade na Contribuição Social sobre o Lucro, surge logo uma indagação: Decorrido o prazo nonagesimal, e não expirado o ano civil, poderia a lei majorar sua alíquota ou base de cálculo ainda por ocasião do processo de formação do seu fato gerador?

Tal questionamento surge porque, na hipótese, se observa, apenas o decurso do período de noventa dias para a vigência ou eficácia da lei, não sendo aplicável a anterioridade que adia a eficácia da norma para o exercício financeiro seguinte.

Aliás, esta mesma indagação é feita, com outras palavras, por Misabel Derzi, quando a tributarista mineira afirma ter a doutrina enfrentado a questão no Imposto de Renda, analisando conjugadamente o princípio da anterioridade com o da irretroatividade, o que não aconteceu com a Contribuição Social sobre o Lucro. Confira-se:

O que fica ainda obscuro, entre nós, do ponto de vista jurisprudencial, é a exata extensão do princípio da irretroatividade, especialmente nos impostos de período. Ou seja, os casos solucionados pelo Supremo Tribunal Federal, por suas peculiaridades, faziam coincidir a incidência dos princípios da anterioridade e da irretroatividade, simultaneamente. Postos em separado, ainda não temos a certeza absoluta de que esteja pacificado o entendimento, que a doutrina citada aceita, no sentido de que a lei regente dos impostos de período, como Imposto de Renda ou a Contribuição Social sobre o Lucro, é a lei eficaz e vigente no primeiro dia do ano-base. (Seria a hipótese da majoração da Contribuição Social Sobre o Lucro, por lei editada em 1º de agosto, que passa a ter eficácia a partir de 31 de outubro, já decorrido o prazo de espera do art. 195 da Constituição, mas antes de encerrado o período determinante para configuração do fato jurídico). Essa a discussão que interessa do ponto de vista restrito do princípio da irretroatividade.⁴⁴

O exemplo formulado pela aludida professora torna a questão mais clara: poderia uma lei publicada em 1º de agosto, após decorrido noventa dias da espera nonagesimal, em 31 de outubro, ter eficácia plena para majorar a contribuição social antes de encerrado o período de apuração do lucro líquido, que se daria em 31 de dezembro? A nosso sentir, a resposta

⁴³ SPAGNOL. Werther Botelho. *Curso de direito tributário*: conforme a Emenda Constitucional 42/03, DOU de 31/12/2003, p. 115.

⁴⁴ BALEEIRO, *op. cit.*, pp. 203/204.

ao questionamento é negativa, pois, embora não se fale em anterioridade nesta hipótese, o princípio da irretroatividade isoladamente aqui se revela mais do que suficiente para impedir a retrospectividade da lei mais gravosa. Isso porque, diversamente do que ocorre em outros sistemas constitucionais, o legislador constituinte de 1988 positivou como regra geral a irretroatividade da lei no art. 5º, XXXVI, além de consagrar a irretroatividade como garantia específica do contribuinte, conforme consta do art. 150, III, *a*.

Não bastando isto, a Carta Magna, ainda, estatui, expressamente, em seu art. 145, § 1º, o princípio da capacidade econômica, de onde, em outros países, como a Itália, é extraído a irretroatividade como subprincípio. Por conseguinte, na Ordem Constitucional brasileira, é possível observar que houve uma forte preocupação do constituinte originário em vedar, por todas as brechas, a aplicação retroativa da lei, tornando a irretroatividade uma garantia absoluta do cidadão contribuinte sem a admissão de mitigações ou temperamentos no seu âmbito de proteção.

Aliás, a insistência do constituinte de 1988 em reforçar a irretroatividade da lei tributária decorreu da tentativa de se evitar que entes políticos burlassem a vedação da retroatividade da lei, conforme alerta Francisco Pinto Rabello Filho:

Se a Constituição já continha, no art. 5º, inciso XXXVI, a irretroatividade estabelecida para as leis em geral, aí incluída, portanto, a lei tributária, ao menos ao primeiro súbito de vista parece ser desnecessário ditame específico para a lei tributária impositiva. Deu-se, contudo, que o Constituinte de 1988 notou que aquela regra genérica, aplicável a todas as províncias jurídicas, não vinha sendo obstáculo eficaz a que as pessoas políticas gravassem com imposições tributárias novas ou majoradoras fatos consolidados no passado, o que motivou, então, a inserção de regra específica a respeito.⁴⁵

Da forma como foi positivado em nosso sistema normativo constitucional, a irretroatividade da lei é um princípio que estabelece limites à ação de todos os poderes constituídos, obstando qualquer modalidade de retroação *in pejus* da lei mais gravosa.

Na esfera tributária, tais limitações ganham uma dimensão ainda maior, pois, como já foi dito, existe, além de uma limitação constitucional geral, uma específica, dirigida ao poder de tributar estatal.

Tais limitações ao poder de tributar, decorrentes do princípio da irretroatividade, podem ser de diversas ordens, conforme ensina Humberto Ávila:

Na perspectiva da sua dimensão enquanto limitação ao poder de tributar, a irretroatividade qualifica-se preponderantemente do seguinte modo: quanto ao nível que se situa, caracteriza-se como uma limitação de *primeiro grau*, porquanto se encontra no âmbito das normas que serão objeto de aplicação; quanto ao objeto, qualifica-se, na sua dimensão de regra, como uma limitação *negativa*, na medida em que exige, na atuação legislativa de instituição e aumento de qualquer tributo, o respeito aos fatos já consolidados e, na sua dimensão de princípios, como uma limitação *positiva*, porquanto impõe a adoção, pelo Poder Público, das condutas necessárias para a garantia ou manutenção dos ideais de previsibilidade, de estabilidade, de cognoscibilidade, de confiabilidade e de lealdade; quanto à forma, revela-se, na dimensão de regra, com uma limitação *expressa e formal*, na medida em que, sobre ser expressamente prevista na Constituição Federal (art. 150, III, *a* e art. 5º, XXXVI), estabelece procedimentos a serem observados pelo Poder Público e, na dimensão de princípios, com uma limitação expressa e material, já que restringe o conteúdo das próprias normas que podem ser objeto de edição.⁴⁶

Assim, sendo a limitação decorrente da irretroatividade da lei tributária de índole não só negativa, mas também positiva, para impor ao ente tributante medidas de respeito à previsibilidade e à proteção da confiança dos contribuintes, acreditamos não haver espaço para que a lei retroaja impropriamente para atingir, na contribuição social em comento, o período de apuração dos lucros.

Conclusão

1. A forma como foi enquadrada em países alienígenas a irretroatividade da norma, principalmente na esfera tributária, gera uma profunda distinção de enfoque com o modo como o instituto foi disciplinado no Brasil, não podendo, desta feita, serem importadas idéias e fórmulas preconcebidas, como se fossem adequadas e suficientes à nossa realidade, por constar expressamente na Constituição Federal pátria o princípio da irretroatividade tributária como limite às atividades legislativas, administrativas e judiciais.

2. O art. 105 do CTN não dá ensejo à admissão da retroatividade imprópria no Brasil, pois tal dispositivo

⁴⁵ RABELO FILHO, *op. cit.*, p. 93.

⁴⁶ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*, pp. 142/143.

legal deve ser interpretado sistematicamente com os arts. 116 e 117 do próprio CTN.

3. No caso do Imposto de Renda, somente o princípio da anterioridade já seria suficiente para afastar a aplicação da lei nova editada no curso do ano-base de apuração da renda, mesmo que tal lei seja editada ao final do período base de apuração dos rendimentos.

4. Embora não esteja acobertada pela anterioridade, o princípio da irretroatividade, por ter caráter absoluto no Brasil, revela-se suficiente para impedir a retroatividade imprópria da norma mais gravosa na formação do fato gerador da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Referências

- ALVES. José Carlos Moreira. As leis de ordem publica e de direito público em face do princípio constitucional da irretroatividade. *Revista da Procuradoria-Geral da República* 1, out./nov./dez. de 1992.
- ÁVILA. Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- _____. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- BERNADES, Juliano Taveira. *Efeitos retroativos das normas constitucionais*. Porto Alegre: Fabris, 2003.
- BORGES, José Souto Maior. Limitações temporais da medida provisória: anterioridade tributária. *RDT*, São Paulo: Malheiros, 64.
- BORGES, José Souto Maior. *Obrigações tributárias*. Uma introdução metodológica. São Paulo: Saraiva, 1984.
- CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 4ª ed. Coimbra: Almedina, 2000.
- CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário brasileiro*. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.
- DINIZ. Maria Helena. *Lei de introdução ao Código Civil*. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004.
- HESSE, Konrad. *A força normativa da Constituição*. Porto Alegre: Fabris, 1991.
- LES RELATIONS entre les contribuables et l'administration fiscale*. Paris: Journaux Officiels, 2002. 20º Relatório do Conselho de Impostos da França ao Presidente da República.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 1997.
- MANEIRA, Eduardo. Princípio da não-surpresa. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.
- MATOS. Peixoto. Limite temporal da lei. *Revista dos Tribunais*, fascículo 573, v. 173, maio 1948.
- MENDONÇA, Maria Luiza Vianna Pessoa de. *O princípio constitucional da irretroatividade da lei: a irretroatividade da lei tributária*. Belo Horizonte: Del Rey, 1996.
- NABAIS. José Casalta. Jurisprudência do Tribunal Constitucional em matéria fiscal. *Boletim da Faculdade de Direito* – Universidade de Coimbra, Coimbra, v. LXIX, 1993.
- RABELHO FILHO. Francisco Pinto. *O princípio da anterioridade da lei tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.
- SPAGNOL, Werther Botelho. *Curso de Direito Tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.
- TIPKE. Klaus. *La retroattività nel diritto tributario*. In: AMATUCCI, Andrea. *Trattato di diritto tributario*. Padova: Cedam, 1994. v. I, t. I.